

---

**Datum:** 13.12.2010  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 14. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 14 K 1789/08E, 14 K 1792/08 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2010:1213.14K1789.08E14K179.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgabenrecht

---

**Tenor:**

Die Klagen werden abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

1

Die Beteiligten streiten über die Anerkennung von zwei Geldzuwendungen als Spende, welche der Kläger im Streitjahr 2003 an die J. - gGmbH, in P., und im Streitjahr 2004 an den Verein T. e.V. geleistet hatte.

2

Die Kläger sind Eheleute und wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist u.a. Gesellschafter und Geschäftsführer der L. GmbH & Co. KG.

3

Im Jahr 2000 interessierte sich der Kläger für den Kauf eines x m<sup>2</sup> großen Grundstücks B. - Weg (Gemarkung P.-Stadt, Flur x, Flurstück y, später: C. - Straße), das im Eigentum der N - Organisation in P. (im Folgenden: "N - Organisation"), stand und im Grundbuch als "Wiese" und "Übungsgelände" ausgewiesen war. In unmittelbarer Nähe des Grundstücks befindet sich die Bundesstraße z sowie eine Wiese, die für ein in P. jährlich stattfindendes Fest genutzt wird. Baurechtlich galt für das Grundstück ein verbindlicher Flächennutzungsplan der Stadt P., der es als "Grünfläche" auswies. Auf der dem Grundstück gegenüberliegenden Seite der C. - Straße befand sich nach den Darstellungen des Flächennutzungsplans eine Wohnbaufläche. Ein "Flurstücks- und Eigentümersnachweis" für das Flurstück y vom

4

15.06.2000 wies als tatsächliche Nutzung "Grünland" und "Übungsgelände" sowie als Klassifizierung "land- und forstwirtschaftliches Vermögen" aus.

Nachdem der Kläger den Eigentümer des Grundstücks in Erfahrung gebracht hatte, trat er mit dem Vorstand der N - Organisation in Kaufverhandlungen, wobei er Gespräche insbesondere mit Herrn T. führte und im Rahmen dieser Gespräche auch eine Spende in Aussicht stellte. 5

Am 23.08.2000 fasste daraufhin der Vorstand der N - Organisation den Beschluss, das Grundstück B. - Weg zum "Richtpreis" von 40,- DM/m<sup>2</sup> an den Kläger zu veräußern. 6

Der Vorstand der N - Organisation hatte parallel zu den Verhandlungen mit dem Kläger auch mit der Stadt P. Gespräche in Bezug auf das Grundstück geführt. Diese teilte mit Schreiben vom 25.08.2000 mit, sie sei an einem Kauf interessiert. Weiter führte sie in diesem Schreiben aus: 7  
8

- a. *"Als Kaufpreis wird ein Betrag von 40,00 DM/qm geboten. Die Kaufpreishöhe orientiert sich an der stadtnahen Lage der Ackerfläche. Ein verbindlicher Bodenrichtwert ist für dieses Grundstück durch den Gutachterausschuss für Grundstückswerte nicht festgesetzt worden."* 9

Außerdem bat der Vorstand der N. - Organisation mit Schreiben vom 13.09.2000 die zuständige Aufsichtsbehörde (im Folgenden: Y - Behörde) um die erforderliche Zustimmung zur Veräußerung des Grundstücks. Hierbei bezog er sich auch auf das Schreiben der Stadt P. vom 25.08.2000, das als Nachweis für eine zutreffende preisliche Bewertung dienen sollte. Dem Schreiben des Vorstands der N - Organisation war zusätzlich ein Vertragsentwurf beigelegt. Die Y - Behörde verweigerte aber mit Schreiben vom 24.10.2000 die Zustimmung, da aus ihrer Sicht keine zwingende Notwendigkeit für eine Veräußerung bestand. Zur weiteren Begründung verwies sie auf das angrenzende Wohngebiet Ü - straße, welches möglicherweise zu einer zukünftigen Ausweisung des Grundstücks für Wohnbauzwecke mit der Folge einer Wertsteigerung führen könnte. 10

Daraufhin bat Herr T. als Mitglied des Vorstands der N - Organisation am 30.10.2000 telefonisch um einen Gesprächstermin "unter 4 Augen" mit der Y - Behörde (Herrn R.), der für den 13.11.2000 um 17.00 anberaumt wurde. Über den Inhalt des sodann geführten Gesprächs existieren keine Aufzeichnungen. 11

Mit einem weiteren Schreiben vom 17.11.2000 wandte sich der Vorstand der N - Organisation (Herr T.) erneut an die Y - Behörde (Herrn R.) und führte Folgendes aus: 12

- a. *"Sehr geehrter Herr R.,* 13  
b. *nochmals möchte ich mich auch auf diesem Weg für das konstruktive Gespräch am 13. November bei Ihnen bedanken.*  
c. *Zwischenzeitlich hatte ich Gelegenheit, mit dem Grundstücks-Kaufinteressenten am Telefon zu sprechen. Nach eingehender zweitätiger Überlegungsphase ist Herr H. bereit, den doppelten Preis pro qm = DM 80,- zu bezahlen. Er betrachtet dieses Zugeständnis im Hinblick auf die Größe des Grundstücks und eine, aufgrund der topographischen Gegebenheiten und möglichen verordnungsmäßigen Beschränkungen die Gesamtfläche beeinträchtigende eingeschränkte Nutzbarkeit, als ,weitgehend'.*  
d. *Ich bitte Sie nunmehr - unter Würdigung des Gesamtumstands - auf dieser ausgehandelten Preisbasis der Veräußerung des vorgenannten Grundstücks zuzustimmen."*

Die Y - Behörde erteilte gegenüber dem Vorstand der N - Organisation nunmehr mit Schreiben vom 11.12.2000 ihre Zustimmung zu dem Verkauf unter der Bedingung, dass das Grundstück für 80,- DM/m<sup>2</sup> verkauft und noch ein entsprechender Beschluss des Vorstands der N - Organisation gefasst werde. In diesem letztgenannten Schreiben nahm die Y - Behörde auch Bezug auf ein am 04.12.2000 zwischen Herrn O. (Vorstand der N - Organisation) und Herrn R. (Y - Behörde) geführtes Telefonat, über dessen Inhalt ebenfalls kein schriftlicher Vermerk existiert. 14

Am 22.12.2000 kam es sodann zur Unterzeichnung eines notariellen Kaufvertrags (UR-Nr. xyxy/2000 des Notars F. in I.) über das Grundstück B. - Weg (bzw.C. - Straße) zum Preis von xxx,- DM. Gleichzeitig erklärten die Vertragsparteien die Auflassung zugunsten des Klägers. Der Vertrag enthielt u.a. folgende Regelungen: 15

*"§ 6 (Rückübertragungsverpflichtung)* 16

a. *Der Käufer verpflichtet sich, den Kaufgegenstand innerhalb einer Frist von 5 Jahren ab heute ohne Zustimmung des Verkäufers nicht zu veräußern. Der Käufer verpflichtet sich, im Falle eines Verstoßes gegen diese Verpflichtung, den Kaufgegenstand kosten- und steuerfrei und ohne Zinsausgleich zu den Bedingungen dieses Vertrags an den Verkäufer zurückzuübertragen. Zur Sicherung dieses Anspruchs auf Rückübertragung des Kaufgegenstandes bewilligt und beantragt der Käufer die Eintragung einer Vormerkung nach § 883 BGB an dem Grundstück Gemarkung P.-Stadt Flur x Flurstück y zugunsten des Verkäufers im Grundbuch.* 17

b. *Der Verkäufer behält sich darüber hinaus vor, den Kaufgegenstand wieder zurückzuerwerben, falls die bezüglich eines Wohnhausneubaues auf dem Kaufgegenstand noch zu stellende Bauvoranfrage des Käufers von der Stadt P. negativ beschieden wird und der diesbezügliche Bescheid, der dem Verkäufer vom Käufer mitzuteilen ist, bestandskräftig ist. Der Käufer verpflichtet sich, die diesbezügliche Bauvoranfrage bis zum 31.12.2002 zu stellen. Der Käufer ist bei Bedingungseintritt verpflichtet, den Kaufgegenstand lasten- und steuerfrei und ohne Zinsausgleich zu den Bedingungen dieses Vertrages an den Verkäufer zurückzuübertragen, wobei die mit der Rückübertragung verbundenen Kosten vom Verkäufer zu tragen sind.*

a. *Zur Sicherung dieses bedingten Rückübertragungsanspruchs bewilligen und beantragen die Vertragsparteien die Eintragung einer Auflassungsvormerkung zu Gunsten des Verkäufers an dem Grundstück Gemarkung P.-Stadt Flur x Flurstück y im Grundbuch.* 18

*[...]* 19

*§ 9 (Rücktrittsrecht)* 20

*Der Käufer ist berechtigt, von diesem Vertrag zurückzutreten, falls die von ihm noch zu stellende Bauvoranfrage bezüglich eines Wohnhauses auf dem Kaufgrundstück von der Stadt P. negativ beschieden werden sollte."* 21

Die zitierten Regelungen des Vertrags vom 22.12.2000 waren in dem Vertragsentwurf, der dem Schreiben des Vorstands der N - Organisation vom 13.09.2000 beigelegt war, nicht enthalten. 22

Mit Beschluss vom 18.01.2001 änderte der Vorstand der N - Organisation dann auch seinen Beschluss vom 26.08.2000 in der Weise, dass der Kaufpreis für das Grundstück B. - Weg 23

von 40,- DM/m2 auf 80,- DM/m2 abgeändert wurde.

Am 11.06.2001 wurde der Kläger als neuer Eigentümer des Grundstücks in das Grundbuch eingetragen. Gleichzeitig wurde die Vormerkung gemäß § 6 Abs. 1 des Vertrags und der bedingte und befristete Anspruch auf Rückübertragung zugunsten der N - Organisation gemäß § 6 Abs. 2 in das Grundbuch eingetragen. 24

Mitte 2003, nachdem er am 16.12.2002 von dem zuständigen Bauamt des Kreises P. eine Baugenehmigung erhalten hatten, begann der Kläger mit der Verwirklichung seines Bauvorhabens. In diesem Zusammenhang schloss er am 05.05.2003 mit der Stadt P. auch einen Vertrag über die Ablösung der Erschließungsbeiträge nach dem Baugesetzbuch, durch den er sich verpflichtete, zum Zwecke der Ablösung der Erschließungsbeiträge einen Betrag von x EUR an die Stadt P. zu zahlen. 25

Darüber hinaus erwarb der Kläger mit notariellem Vertrag vom 16.06.2003 das nahe dem Flurstück y gelegene Flurstück yz (x m2 groß) zu einem Kaufpreis von x,- EUR (16,- EUR pro m2). Dieses Grundstück hatte seit Jahren der Verein T. e.V., der dort sein Vereinsheim mit Trainingsplatz betrieb, gepachtet. 26

Mit Vertrag vom 07.11.2003 verkaufte der Verein dem Kläger das Vereinsheim mit allen Um-, An- und Einbauten sowie dem Inventar zu einem Preis von x,- EUR. Aufgrund dieses Vertrags überließ der Verein dem Kläger auch eine Brunnenbohrung auf dem Grundstück. 27

Zum Ende des Jahres 2003 sprach Herr T. den Kläger auf die seinerzeit in Aussicht gestellte Spende an und benannte als möglichen Empfänger J. - gGmbH in P. An dieser Gesellschaft ist die N - Organisation wesentlich beteiligt. Vorsitzender des Verwaltungsrats ist Herr T. Die J. - gGmbH betreibt verschiedene Einrichtungen. 28

In der Folge wandte sich der Geschäftsführer der J. - gGmbH, Herr S., mit Schreiben vom 10.12.2003 an den Kläger und bat unter Hinweis auf für die J. - gGmbH geplante Investitionen um eine "möglichst großzügige Spende". Andere Personen als den Kläger sprach Herr S. nicht an. 29

Am 19.12.2003 leistete der Kläger daraufhin, nachdem er sich zuvor noch vergewissert hatte, dass die J. - gGmbH zur Erteilung von Spendenbescheinigungen berechtigt ist, per Überweisung eine Zuwendung in Höhe von x,- EUR an die J. - gGmbH. Auf dem von ihm verwendeten Überweisungsträger notierte er im Verwendungszweck "Spende für mildtätige Zwecke". Die Zahlung ging am 22.12.2003 auf dem Empfängerkonto ein. Von der J. - gGmbH wurde die Zuwendung als Spende gebucht und hierbei zwar nicht dem Konto eines bestimmten Gesellschafters zugeordnet, jedoch ausschließlich zur Stärkung eines Teilbetriebs der J. - gGmbH in P. verwendet. 30

Sowohl das Schreiben vom 10.12.2003, das er mit einem gelben Klebezettel versah, auf dem - mit verschiedenen Stiften und verschiedenen Handschriften - die Notizen "x,-Euro", "Ö.", "T." und "Ja laut GF S." vermerkt waren, als auch die Durchschrift des Überweisungsbelegs sowie den zugehörigen Kontoauszug legte der Kläger in der von ihm für sein Bauvorhaben angelegten Akte ab. 31

Die J. - gGmbH erteilte dem Kläger nach Eingang des Betrags von x,- EUR unter dem 31.12.2003 eine von Herrn S. unterzeichnete Bescheinigung i.S.d. § 10b des Einkommensteuergesetzes - EStG - über den Erhalt einer Spende von x,- EUR. Hierin bestätigte sie auch, sie sei wegen der Förderung mildtätiger Zwecke und wegen der 32

Förderung der öffentlichen Interessen gemäß dem letzten hierzu erteilten Freistellungsbescheid vom 15.05.2003 als gemeinnützig anerkannt.

Darüber hinaus leistete der Kläger am 14.06.2004 eine Zahlung an den Verein T. e.V. Hierzu hatte ihm der Kassenwart des Vereins, Herr J.J., bereits mit Datum vom 11.06.2004 eine "Abrechnung T.-Heim P." zukommen lassen, worin u.a. auf eine "Abnahme und Schlüsselübergabe unseres Gebäudes" Bezug genommen und u.a. eine "Restsumme" von x,- EUR in Rechnung gestellt wurde. Nachdem der Kläger den insgesamt in Rechnung gestellten Betrag gezahlt hatte, erhielt er unter dem Datum 21.06.2004 über einen Betrag in Höhe von x,- EUR eine Spendenquittung des Vereins. 33

In ihrer am 06.06.2005 bei dem Finanzamt M.N. eingereichten Steuererklärung für das Streitjahr 2003 machten die Kläger die Geldzuwendung an die J.- gGmbH bei den Sonderausgaben als Spende für mildtätige Zwecke geltend. Das Finanzamt M.N. setzte daraufhin die Einkommensteuer 2003 mit Bescheid vom 04.08.2005 erklärungsgemäß auf x,- EUR fest. Der Bescheid erging gem. § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung - AO - unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 34

Die von den Klägern in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2004 ebenfalls als Sonderausgabe geltend gemachte Spende in Höhe von x,- EUR an den Verein T. e.V. berücksichtigte der - örtlich zuständig gewordene - Beklagte mit Bescheid vom 04.07.2006 zunächst wiederum erklärungsgemäß und setzte die Einkommensteuer für 2004 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO auf x,- EUR fest. 35

Am 19.04.2006 leitete das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung gegen den Kläger ein Strafverfahren wegen Einkommensteuer- und Grunderwerbsteuerhinterziehung ein und führte zudem bei diesem ab dem 28.06.2006 eine Steuerfahndungsprüfung für die Einkommensteuer 2003 und 2004 durch. 36

Zur Ermittlung des Sachverhalts vernahmen die Prüfer eine größere Zahl von Zeugen. Wegen der Einzelheiten der Zeugenaussagen wird auf die entsprechenden Protokolle verwiesen. 37

Im Verlauf der Prüfung nahm der Kläger mit Schriftsatz vom 20.12.2006 gegenüber dem Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Stellung und führte in Bezug auf die Zuwendung an die J. - gGmbH u.a. aus, durch die von ihm im Rahmen der seinerzeit geführten Kaufpreisverhandlungen in Aussicht gestellte Spende werde die Unentgeltlichkeit der Zuwendung nicht in Frage gestellt. Außerdem legte er ein Gutachten des Herrn K.X. von der Ö.X. GmbH, in Q., vom 15.11.2006 vor, wonach das Grundstück C. - Straße als unbebautes Grundstück - ohne Erschließungsbeiträge - zum Wertermittlungsstichtag 01.09.2006 einen Wert von x,- EUR (52,14 EUR/m<sup>2</sup>) gehabt habe. Wegen der Einzelheiten wird auf das Gutachten vom 15.11.2006 verwiesen. 38

Die Steuerfahndungsprüfer holten daraufhin Stellungnahmen des Amtlichen Bausachverständigen des Beklagten, Herrn E.B., ein. In seiner Gutachterlichen Stellungnahme vom 01.02.2007 ging der Bausachverständige auch auf das Gutachten des Herrn K.X. vom 15.11.2006 ein und führte aus, der von diesem festgestellte Grundstückswert sei nicht nachvollziehbar. In einer weiteren Gutachterlichen Stellungnahme vom 27.02.2007 gelangte er zu dem Ergebnis, unter Berücksichtigung des bei Vertragsabschluss bestehenden Bauwillens des Klägers, der von diesem getragenen Erschließungskosten sowie des für das angrenzende Baugebiet geltenden Bodenrichtwerts von 153 EUR/m<sup>2</sup> ergebe sich ein geschätzter Grundstückswert von x EUR. Wegen der weiteren Einzelheiten 39

wird auf die beiden Stellungnahmen verwiesen.

In ihrem Bericht vom 11.04.2007 stellten die Fahndungsprüfer u.a. fest, dass die Kläger in den Jahren 1997 bis 2002 lediglich jeweils zwischen x,- EUR und x,- EUR p.a. an gemeinnützige Organisationen geleistet hatten. Die "Spenden" des Jahres 2003 in Höhe von insgesamt x,- EUR überstiegen daher - so die Schlussfolgerung der Prüfer - bei weitem den sonst üblichen Rahmen. 40

Die Prüfer vertraten die Auffassung, die von den Klägern im Streitjahr 2003 geltend gemachte "Spende" in Höhe von x,- EUR könne nicht als Sonderausgabe berücksichtigt werden. Denn wirtschaftlich betrachtet sei mit dem Vertrag vom 22.12.2000 Bauland verkauft worden. Der ausgewiesene Kaufpreis in Höhe von x,- DM entspreche - unter Berücksichtigung der Bodenrichtwerte für die gegenüberliegenden Grundstücke auf der C. - Straße (153,- EUR/m<sup>2</sup>) - nicht dem Wert für Bauland, da er lediglich zu einem Quadratmeterpreis von 79,95 DM führe. Vielmehr gelange man erst unter Hinzurechnung der "Spende" in Höhe von x,- EUR zu einem angemessenen Kaufpreis, nämlich 120,31 EUR/m<sup>2</sup>. Daher sei die "Spende" als ein Teil des Kaufpreises anzusehen. 41

Die "Spende" sei auch in zeitlichem Zusammenhang mit dem Kaufvertrag geleistet worden, nämlich nachdem baurechtliche Fragestellungen gelöst worden seien und mit dem Hausbau tatsächlich begonnen worden sei. Dass der Kläger die "Spende" nicht an die N - Organisation, sondern an die J. - gGmbH geleistet habe, sei unerheblich, da die N - Organisation als Hauptgesellschafterin an der finanziellen Ausstattung der J. - gGmbH interessiert gewesen sei. 42

Für eine Behandlung der "Spende" als Teil des Kaufpreises sprächen auch verschiedene Indizien, so etwa die Formulierungen im Schreiben des Vorstands der N - Organisation an die Y - Behörde vom 17.11.2000, in dem von einer "Würdigung des Gesamtumstands" und einer "Preisbasis" gesprochen werde. Diese Formulierungen ließen Raum für weitere Preisbestandteile. Weitere Indizien seien, dass weder über das "Vieraugengespräch" zwischen Herrn T. und Herrn R. vom 13.11.2000 noch über das Telefongespräch zwischen Herrn R. und Herrn O. vom 04.12.2000 schriftliche Vermerke existierten. Zudem sei der gelbe Klebezettel auf dem Anschreiben der J. - gGmbH vom 10.12.2003 zu beachten, aus dem sich ein Zusammenhang zwischen den "x,- Euro" und der Person "T." ergebe, denn Herr T. sei der Verhandlungsführer bei dem Grundstücksverkauf gewesen. Beachtlich sei darüber hinaus, dass das Schreiben in der "Bauakte" des Klägers abgelegt gewesen sei. 43

Auch die an den Verein T. e.V. geleistete "Spende" könne steuerlich nicht berücksichtigt werden, da es sich um eine Gegenleistung für die Räumung des Platzes handle. 44

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Bericht vom 11.04.2007 verwiesen. 45

Der Beklagte schloss sich der Auffassung der Steuerfahndungsprüfer an und erließ am 18.05.2007 Änderungsbescheide, mit denen er die Einkommensteuer 2003 auf x EUR und die Einkommensteuer 2004 auf x EUR heraufsetzte. Die Bescheide ergingen weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 46

Gegen die Einkommensteuerbescheide der Streitjahre 2003 und 2004 legten die Kläger mit Schreiben vom 06.06.2007 Einspruch ein. Zuvor hatten sie mit Schriftsatz vom 23.05.2007 bereits der Staatsanwaltschaft mehrere Protokolle über von ihren Prozessbevollmächtigten durchgeführte Befragungen von Mitgliedern des Vorstands der N - Organisation vorgelegt. Wegen der Einzelheiten wird auf die über diese Befragungen erstellten Protokolle verwiesen. 47

- Ihren Einspruch begründeten sie mit Schreiben vom 23.08.2007 für das Streitjahr 2003 u.a. damit, die Spende in Höhe von x,- EUR sei unentgeltlich, freiwillig und ohne Bindung an den Grundstückskaufvertrag geleistet worden. Ausschlaggebend für die Spende sei ein privates Ereignis der Kläger am 08.02.2003 im Zusammenhang mit der J. - gGmbH gewesen. Bei der Bemessung der Spendenhöhe habe er - der Kläger - sich an dem Wert von 5 v.H. des Gesamtbetrags seiner Einkünfte orientiert. Er habe im Zuge der Verhandlungen über den Grundstückskauf zwar eine Spende in Aussicht gestellt und es bestehe insofern auch ein Zusammenhang im weitesten Sinne, er habe aber weder die Höhe der Spende konkretisiert noch sei er eine Zahlungsverpflichtung eingegangen. Daher sei dieser Zusammenhang insbesondere angesichts der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes - BFH - zu sog. erwarteten Spenden steuerlich unschädlich (BFH-Urteil vom 13.08.1997 I R 19/96, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH - BFHE - 183, 371, Bundessteuerblatt - BStBl. - II 1997, 794). Denn nach diesem Urteil des BFH sei eine im Zusammenhang mit dem Eintritt in einen gemeinnützigen Golfclub geleistete "Spende" dann als Spende anzuerkennen, wenn festgestellt werde, dass keinem Bewerber die Mitgliedschaft in dem Golfclub vorenthalten oder wieder entzogen wurde, weil die Spende nicht oder nicht in der erwarteten Höhe geleistet wurde. So sei es auch im Streitfall. 48
- Außerdem ergebe sich unter Berücksichtigung des von den Klägern eingeholten Gutachtens des Herrn K.X. vom 15.11.2006, dass das Grundstück lediglich einen Marktwert von x,- EUR gehabt habe und der Kaufpreis laut Kaufvertrag somit angemessen gewesen sei. Wegen der weiteren Einzelheiten der Einspruchsbegründung wird auf das Schreiben vom 23.08.2007 verwiesen. 49
- Noch während des Laufs des Einspruchsverfahrens übertrug der Kläger mit notariellem Vertrag vom 21.12.2007 (UR-Nr. xyxy des Notars N.Ü. in D.) das Grundstück C. - Straße auf seine Kinder im Wege der Schenkung. Am 07.04.2008 erließ der Beklagte daraufhin einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwertes auf den 31.12.2007 für Zwecke der Schenkungsteuer, in dem ein Grundbesitzwert von x,- EUR im Wege der Ertragsbewertung festgestellt wurde. Im Rahmen einer Vergleichsrechnung zur Prüfung des Mindestwerts gelangte der Beklagte - ausgehend vom Bodenrichtwert - zu einem Bodenwert pro m<sup>2</sup> von 104,- EUR. 50
- Mit Einspruchsentscheidung vom 10.04.2008 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. 51
- Seine Entscheidung begründete er damit, der Zuwendung an die J. - gGmbH im Streitjahr 2003 liege ein steuerschädlicher Leistungsaustausch zugrunde. Zwar werde ein Sonderausgabenabzug gem. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG nicht dadurch ausgeschlossen, dass mit der Spende eigennützige Zwecke verfolgt würden. Die steuerliche Anerkennung sei aber ausgeschlossen, wenn unter Berücksichtigung aller Umstände und bei wirtschaftlicher Betrachtung die Zuwendung ein Entgelt für eine Leistung sei. Hier stelle die Zuwendung ein Teilentgelt für das erworbene Grundstück dar. Maßgebendes Indiz hierfür sei, dass der Kläger - abgesichert durch mehrere Bestimmungen des Kaufvertrags, insbesondere sein Rücktrittsrecht gem. § 9 - ein Grundstück in Baulandqualität erwerben sollte. Der Kläger sei bereit gewesen, für das Baugrundstück einen marktgerechten Kaufpreis zu zahlen. Dies ergebe sich auch aus der Zeugenaussage des von den Steuerfahndungsprüfern vernommenen Zeugen Q., wonach der Kläger ursprünglich einen Kaufpreis in Höhe von 300,- DM/m<sup>2</sup> angeboten habe, außerdem aus den sehr guten Kenntnissen des Klägers über die Preisstruktur des fraglichen Gebiets. Als Kaufpreis sei folglich - auch unter Berücksichtigung der übrigen im Rahmen der Steuerfahndungsprüfung eingeholten Zeugenaussagen - der 52

notariell vereinbarte Kaufpreis zuzüglich der "Spende" anzusehen.

Dies ergebe sich auch daraus, dass der objektive Wert des Grundstücks nicht dem vertraglich vereinbarten Kaufpreis in Höhe von x,- DM entspreche. Insbesondere aus der Bodenrichtwertkarte für das unmittelbar angrenzende Baugebiet auf der anderen Seite der "C. - Straße" ergebe sich ein Bodenrichtwert von 153 EUR/m<sup>2</sup>. Auch der Amtliche Bausachverständige, Herr E.B., gelange in seinen Gutachterlichen Stellungnahmen vom 01.02.2007 und 27.02.2007 zu dem Ergebnis, der Grundstückswert betrage geschätzt x,- EUR. Selbst das von den Klägern eingeholte Gutachten des Gutachters K.X. gelange zu einem Bodenwert zum 01.09.2006 in Höhe von x,- EUR und liege damit deutlich über dem offiziell gezahlten Kaufpreis. Darüber hinaus lägen verschiedene werterhöhende Faktoren vor, etwa die freie Bebaubarkeit des Grundstücks ohne Vorgaben eines Bebauungsplans.

53

Auch der N - Organisation als Verkäufer sei bekannt gewesen, dass der notariell beurkundete Kaufpreis nicht dem Verkehrswert entsprochen habe. Dies ergebe sich aus der zugunsten der N - Organisation vorgesehenen Rückübertragungspflicht gem. § 6 Nr. 2 des Kaufvertrags. Die N - Organisation habe sich hierdurch eine Rückübertragung und Veräußerung zu einem höheren Preis sichern wollen für den Fall, dass die geplante Wohnhausbebauung nicht möglich sei. Für diesen Fall sei sie zu einer Veräußerung zum Preis von 79,95 DM/m<sup>2</sup> nicht bereit gewesen. Im Übrigen sei der Verkauf zu dem genannten Kaufpreis aus Sicht der N - Organisation nur durch die in Aussicht gestellte Spende zu erklären.

54

Außerdem sei der N - Organisation eine Zahlung durch eine "Spende" durchaus auch recht gewesen, da sie hierdurch von bestimmten Vorgaben befreit worden sei. Maßgeblich sei bei dem Sachverhalt, dass der Verhandlungsführer auf der Seite der N - Organisation, Herr T., gleichzeitig Verwaltungsratsvorsitzender der J. - gGmbH sei. Die "Spende" sei hierdurch in voller Höhe der N - Organisation verblieben.

55

Es habe auch ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang zwischen der Zuwendung vom 19.12.2003 und der Bebauung des Grundstücks bestanden. Der Kläger hätte nämlich seine Zuwendung nicht zu einem früheren Zeitpunkt leisten können und wollen, da die Bebaubarkeit des Grundstücks für ihn von großer Wichtigkeit gewesen sei und die Bebaubarkeit entsprechend seinen Vorstellungen erst nach Erteilung der Baugenehmigung (16.12.2002) und Beginn der Bauarbeiten ab Mitte 2003 festgestanden habe. Eine ggf. zu einem früheren Zeitpunkt geleistete Zuwendung wäre hingegen "verloren" gewesen, da sie von den kaufvertraglichen Rückabwicklungsmöglichkeiten nicht umfasst gewesen wäre.

56

Ein weiteres Indiz sei, dass der Kläger Unterlagen zu der Überweisung vom 19.12.2003 - insbesondere das Schreiben der J. - gGmbH vom 10.12.2003 - in seiner Bauakte abgelegt habe. Weiterhin entspreche die strittige Zuwendung auch nicht dem früheren Spendenverhalten des Klägers, da er in den Vorjahren lediglich Spenden zwischen x,- und x,- EUR pro Jahr geleistet habe. Es sei auch zu berücksichtigen, dass der Kläger keiner kirchlichen Konfession angehöre.

57

Das Vorbringen des Klägers, er habe die Spende wegen des privaten Ereignisses im Zusammenhang mit der J. - gGmbH geleistet und sich hierbei an dem Wert von 5 v.H. des Gesamtbetrags seiner Einkünfte orientiert, sei nicht glaubhaft. Denn nach einem anderen privaten Ereignis wenige Jahre zuvor - ein jedoch emotional gemeinhin bewegenderes Ereignis - habe er lediglich x,- EUR an die J. - gGmbH gespendet. Außerdem seien Spenden an mildtätige Organisationen gem. § 10b Abs. 1 EStG bis zur Höhe von 10 v.H. des Gesamtbetrags der Einkünfte abzugsfähig, was dem Kläger habe bekannt sein müssen, da er seine Zuwendung vom 19.12.2003 auf dem von ihm benutzten Überweisungsträger

58

ausdrücklich als "Spende für mildtätige Zwecke" bezeichnet habe.

Schließlich sei die von den Klägern zitierte Rechtsprechung des BFH zu "erwarteten Spenden", wonach zusätzlich zu einem angemessenen Kaufpreis eine freiwillige Spende steuerlich anerkannt werden könne, nicht anwendbar, weil im Streitfall nicht festzustellen sei, dass der Kaufvertrag auch ohne jegliche in Aussicht gestellte "Spende" abgeschlossen worden wäre und das Grundstück auch Dritten zu demselben Preis angeboten worden wäre. Es sei zu berücksichtigen, dass an dem Grundstück ein reges Interesse in der Öffentlichkeit bestanden habe, da zum damaligen Zeitpunkt die Baugebiete in P. knapp gewesen seien. 59

Hinsichtlich der Zuwendung im Streitjahr 2004 an den Verein T. e.V. begründete der Beklagte seine Einspruchsentscheidung damit, auch insoweit liege ein steuerschädlicher Leistungsaustausch zugrunde, da die Zahlung eine Gegenleistung für die Räumung des Platzes gewesen sei. Dies ergebe sich insbesondere auch aus der Abrechnung des Kassenwarts des Vereins vom 11.06.2004. 60

Die Kläger haben daraufhin mit Schriftsätzen vom 13.05.2008 jeweils Klage gegen die Einkommensteuerfestsetzungen für beide Streitjahre erhoben. 61

Im Laufe der Klageverfahren hat der Beklagte die angefochtenen Bescheide mehrfach geändert. Mit den letzten Änderungsbescheiden jeweils vom 18.02.2009 hat er die Einkommensteuer 2003 auf x,- EUR und die Einkommensteuer 2004 auf x,- EUR festgesetzt. 62

Am 26.11.2008 hat der Beklagte zudem einen Bescheid auf den 01.01.2009 über die Feststellung des Einheitswerts des Grundstücks C. - Straße erlassen, in dem er bei der Ermittlung des Bodenwerts für x m<sup>2</sup> einen Wert von 25,- DM/m<sup>2</sup> und für x m<sup>2</sup> einen Wert von 5,- DM/m<sup>2</sup> (zusammen x,- DM) zugrunde legte. 63

Zur Begründung ihrer Klage in Bezug auf das Streitjahr 2003 tragen die Kläger vor, der Kläger habe erst im Zuge seiner Suche nach einem geeigneten Baugrundstück Herrn T. kennengelernt. Bei einer ersten Besichtigung des von diesem angebotenen Grundstücks habe Herr T. einen Preis von 40,- DM/m<sup>2</sup> genannt. Erst mehrere Wochen später - nach dessen Rücksprache mit der Y - Behörde - habe Herr T. mitgeteilt, der Kaufpreis müsse 80,- DM/m<sup>2</sup> sein. Nach einiger Überlegung habe der Kläger diesen Kaufpreis dann akzeptiert. Bei seinen Überlegungen hätte er auch einbeziehen müssen, dass sich angrenzend an dem Grundstück ein großer Sendemast befinde. Entgegen der von der Steuerfahndung protokollierten Aussage des Herrn Q. habe er zu keinem Zeitpunkt einen Kaufpreis von 300,- DM/m<sup>2</sup> angeboten. Herr Q. habe er auch erst bei Abschluss des Kaufvertrags kennen gelernt. 64

Der Kläger habe im Übrigen nicht nur das Grundstück Flur x, Flurstück y gekauft, sondern auch das angrenzende, x m<sup>2</sup> große Flurstück yn von der Stadt P. zu einem Mietzins von 0,60 DM/m<sup>2</sup> gemietet. Der Mietvertrag bestehe noch heute. 65

Zwar bestehe durchaus ein "gewisser Zusammenhang" zwischen dem Grundstückserwerb und der Spende an die J. - gGmbH, weil der Kläger durch den Grundstückskauf die verantwortlichen Personen der N - Organisation und der J. - gGmbH kennengelernt habe und von Ihnen auf die Möglichkeit einer Spende angesprochen worden sei. Herr T. habe ihm erläutert, in P. bestünden Projekte der N - Organisation, bei denen Spenden sinnvoll wären, und ihn gebeten, dies auch nach Abschluss des Kaufvertrags in Erinnerung zu behalten. Dies habe der Kläger dann versprochen. Zu dem damaligen Zeitpunkt sei aber völlig offen gewesen, welches Projekt zu welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe gefördert werden 66

könnte.

Daher sei der Kläger auch keine rechtliche Verpflichtung eingegangen und habe auch weder unter einem faktischen Zwang oder sozialen Druck gestanden noch habe er einen kausalen Zusammenhang oder eine innere Verknüpfung zu dem Grundstückskauf hergestellt. Auch aus den Aussagen der von den Steuerfahndungsprüfern vernommenen Zeugen ergebe sich nicht, dass über eine konkrete Spende an einen konkreten Empfänger gesprochen worden sei oder dass eine Spende als Bedingung für den Grundstücksverkauf angesehen worden sei. Es wäre für ihn zudem ohne jegliche Folgen geblieben, wenn er sein "Wort" nicht gehalten hätte. 67

Erst im Jahr 2003 sei der Kläger aufgrund einer zufälligen Begegnung erneut von Herrn T. auf das Thema der Spende angesprochen worden. Herr T. habe dann ein zu diesem Zeitpunkt aktuelles Projekt in P. der J. - gGmbH benannt. 68

Für eine Spende gerade an die J. - gGmbH habe der Kläger sich sodann gern bereit erklärt, weil sich im Jahr 2003 das private Ereignis im Zusammenhang mit der J. - gGmbH zugetragen habe. Die Spende habe auch in das in dieser Zeit ins Leben gerufene und in den Folgejahren kontinuierlich fortgeführte betriebliche Spendenverhalten gepasst. Diese Spenden würden zwar von der L. GmbH & Co. KG getragen, er beteiligte sich aber persönlich an einem Teil der Spenden durch Abbuchung von seinem Gesellschafterdarlehenskonto. 69

Bei der Bemessung der Höhe der Spende habe der Kläger sich an dem Wert von 5 v.H. des Gesamtbetrags seiner - zum damaligen Zeitpunkt absehbaren - Einkünfte gem. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG a.F. orientiert. Den Betrag habe sein Steuerberater errechnet. 70

Bei Würdigung dieser Tatsachen bestehe rechtlich kein unmittelbarer und ursächlicher Zusammenhang im Sinne der BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 02.08.2006 XI R 6/03, BFHE 214, 378, BStBl. II 2007, 8) zwischen Grundstückskauf und Spende, da zwischen Grundstückskauf und Spende ca. drei Jahre vergangen seien und da das Grundstück mit dem notariell vereinbarten Kaufpreis bereits vollständig bezahlt worden sei. Außerdem sei eine Zuwendung entsprechend der Rechtsprechung des BFH zu sog. erwarteten Spenden (BFH in BFHE 183, 371, BStBl. II 1997, 794) jedenfalls dann nicht entgeltlich, wenn eine Spende zwar in Aussicht gestellt, aber nicht konkret vereinbart würde. Auch ein eigennütziger Neben Anlass für eine Spende sei für den Spendenabzug gem. § 10b EStG nicht schädlich (BFH-Urteil vom 25.11.1987 I R 126/85, BFHE 151, 544). Die Spende sei auch als freiwillig im Sinne der Rechtsprechung anzusehen, da weder ein rechtlicher noch ein faktischer Zwang zur Leistung bestanden habe. 71

Die für einen Spendenabzug erforderliche Unentgeltlichkeit der geleisteten Spende ergebe sich vorliegend auch daraus, dass die N - Organisation als Verkäufer hinsichtlich der später erfolgten Spende keine gesicherte Rechtsposition gehabt habe, sie aber im Falle der von dem Beklagten angenommenen Spendenzusage sicherlich nicht über einen Zeitraum von drei Jahren auf zwei Drittel eines zugesagten Kaufpreises ohne Sicherheiten verzichtet hätte. Außerdem widerspreche es der Lebenserfahrung, dass ein Verkäufer ein Grundstück zu einem zu niedrigen Preis aus der Hand gebe und sich statt dessen ohne jegliche Sicherung eine der Höhe nach nicht bestimmte und rechtlich sowie faktisch nicht durchsetzbare Zahlung versprechen lasse. 72

Zudem belege das Gutachten des Herrn K.X. vom 15.11.2006, dass der notariell vereinbarte Kaufpreis angemessen gewesen sei. Bei diesem Gutachten seien die dem Sachverständigen zur Verfügung stehenden Beurteilungs- und Ermessensspielräume nicht einmal in vollem 73

Umfang zu seinen - des Klägers - Gunsten ausgeschöpft worden. Die Angemessenheit dieses Kaufpreises werde auch durch den Umstand belegt, dass das Grundstück im Zeitpunkt der Veräußerung kein Bauland gewesen sei. Hinzu komme, dass alle Vertragsparteien - auch die N - Organisation - davon ausgegangen seien, der im Notarvertrag niedergelegte Preis sei angemessen und nicht durch eine "Spende" zu ergänzen, wie sich auch aus den von seinen Prozessbevollmächtigten eingeholten Zeugenaussagen ergebe. Hierfür spreche auch die Zustimmung der Y - Behörde, welche die Angemessenheit des notariellen Kaufpreises zuvor genau geprüft habe. Außerdem gelange auch das von dem Beklagten eingeholte Gutachten des Amtlichen Bausachverständigen nur zu einem Wert von ca. x,- EUR, während er nach den Vorstellungen des Beklagten einen Kaufpreis von x,- EUR gezahlt haben soll. Schließlich sei der Bescheid des Beklagten vom 26.11.2008 über den Einheitswert des Grundstücks C. - Straße auf den 01.01.2009 zu beachten, in dem der Bodenwert mit lediglich x,- DM angesetzt sei. Dieser Bodenwert betrage aber in der Regel 70 v.H. des Verkehrswerts.

Nicht zu folgen sei den Ausführungen des Beklagten zu der Rückübertragungspflicht zugunsten der N - Organisation gem. § 6 Abs. 2 des Kaufvertrags. Diese Regelungen seien ausschließlich auf Geheiß der Verkäuferseite in den Vertrag aufgenommen worden, und zwar nur deshalb, weil die N - Organisation habe verhindern wollen, dass der Kläger das Grundstück parzellerte und gewinnbringend veräußere. 74

Schließlich komme ihnen - den Klägern - auch der Vertrauensschutz des § 10b Abs. 4 EStG zugute. 75

In Bezug auf das Streitjahr 2004 bestehe ebenfalls ein "gewisser Zusammenhang", weil der Verein T. e.V. anlässlich der Verkaufsgespräche den Wunsch einer Spende an den Kläger herangetragen habe. Auch hier handle es sich aber nicht um eine steuerschädliche Gegenleistung. Denn der Verein habe schon seit längerem geplant, sein Vereinsheim zu verlegen. Der hierzu geäußerten Bitte um finanzielle Unterstützung habe der Kläger sich nicht verschlossen. 76

Die Kläger beantragen, 77

die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2003 und 2004 vom 18.02.2009 erneut zu ändern und bei den Sonderausgaben einen weiteren Spendenabzug in Höhe von x,- EUR für 2003 und in Höhe von x,- EUR für 2004 zu berücksichtigen,

hilfsweise, 79

die Revision zuzulassen. 80

Der Beklagte beantragt, 81

die Klagen abzuweisen, 82

hilfsweise, 83

die Revision zuzulassen. 84

Er ist der Auffassung, dass die "Spende" an die J. - gGmbH als Teilentgelt für das Grundstück anzusehen sei. 85

86

In diesem Zusammenhang hat er in Bezug auf das Streitjahr 2003 in seinem Schriftsatz vom 08.04.2009 zunächst vorgetragen, im Streitfall habe ein faktischer Zwang zu der "Spende" bestanden. Über die Höhe der Spende sei bereits vor dem Vertragsabschluss gesprochen worden, wie sich aus den Aussagen der von den Steuerfahndungsprüfern vernommenen Zeugen ergebe. Der Gesamtpreis inklusive "Spende" sei bei Abschluss des Kaufvertrags "abschließend und eindeutig benannt" worden. Der Kaufvertrag wäre nicht zustande gekommen, wenn dem Kläger "faktisch auch nur ein eigenes Restermessen hinsichtlich der Spende verblieben wäre".

In dem von dem Berichterstatter des Senats am 21.04.2010 durchgeführten Erörterungstermin hat er sodann ausgeführt, bei Abschluss des Kaufvertrags sei "nicht abschließend und eindeutig klar gewesen, welcher Kaufpreis am Ende gezahlt werden sollte". Es habe aber ein faktischer Zwang zur Leistung einer "Spende" bestanden, weil der Kläger hierzu sein "Wort" gegeben habe. 87

Außerdem sei der Änderungsbeschluss des Vorstands der N - Organisation vom 18.01.2001 nur vor dem Hintergrund zustande gekommen, dass sich zusammen mit der "Spende" ein Quadratmeterpreis für baureifes Land ergeben sollte. Dies habe Herr T. im Auftrag mehrerer Mandatsträger auszuhandeln gehabt. Umgekehrt sei auch die "Spende" ohne den vorherigen Grundstückskauf nicht denkbar gewesen. Allerdings sei dieser Zusammenhang zwischen Kaufpreis und erwarteter Spende im persönlichen Gespräch zwischen Herrn T. und dem Kläger nicht expressis verbis zum Ausdruck gekommen. Eines ausdrücklichen Gesprächs hätte es aber auch nicht bedurft, da der von beiden Parteien akzeptierte Regelungsinhalt durch ein "Ehrenwort" hinreichend beschrieben worden sei. Die genaue Höhe der erwarteten "Spende" habe aufgrund der bekannten Baulandpreise "in etwa" beziffert werden können. Der Kaufpreis inklusive "Spende" (x,- DM bzw. x,- EUR), mithin 235,31 DM bzw. 120,31 EUR pro m<sup>2</sup> habe auch diesem Baulandpreis entsprochen. 88

Weiterhin sei zu berücksichtigen, dass die "Spende" im Vergleich zu dem übrigen Spendenverhalten des Klägers entgegen dessen Vortrag durchaus als einmaliger, herausragender Vorgang anzusehen sei, da größere Spenden ansonsten über dessen Firma abgewickelt worden seien. Auch in den Jahren nach 2003 habe der Kläger privat lediglich geringere Beträge gespendet. Außerdem habe der Kläger selbst zugestanden, die "Spende" nur auf Vorschlag von Herrn T. gerade an die J. - gGmbH geleistet zu haben. 89

Aber selbst wenn der Kläger freiwillig gezahlt hätte, wäre die "Spende" dennoch nicht abzugsfähig, da die Zahlung jedenfalls als entgeltlich zu qualifizieren sei. Daher sei auch die von den Klägern zitierte Rechtsprechung zu "erwarteten Spenden" nicht einschlägig. Das BFH-Urteil vom 13.08.1997 (in BFHE 183, 371, BStBl. II 1997, 794) sei bereits deshalb nicht anwendbar, weil es lediglich zur Frage der Gemeinnützigkeit eines Vereins und nicht zur Abzugsfähigkeit von Spenden ergangen sei. 90

Der beschriebene Sachverhalt sei nämlich rechtlich so zu würdigen, dass die "Spende" als Entgelt anzusehen sei, weil sie in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Grundstückskauf gestanden habe. 91

Es bestehe ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang zwischen Spende und Bebauung des Grundstücks im Jahr 2003. Dieser Zusammenhang ergebe sich insbesondere aus den Rückabwicklungsabreden im Kaufvertrag. Wenn das Grundstück nicht entsprechend den Vorstellungen des Klägers hätte bebaut werden können und der Kaufvertrag daher rückabgewickelt worden wäre, hätte der Kläger nur den notariell vereinbarten Kaufpreis zurückverlangen können; eine vorher geleistete Spende wäre endgültig verloren gewesen. 92

Daher habe er mit der Spende warten müssen, bis die Bebaubarkeit gesichert war. Außerdem habe auch die Y - Behörde im Hinblick auf mögliche Wertsteigerungen der Veräußerung zunächst nicht zugestimmt. Im Übrigen stelle es auch eine gängige Vereinbarung in Grundstückskaufverträgen dar, dass für künftig eintretende Wertänderungen, etwa wenn ein Grundstück in einem Zeitraum von 5 bis 10 Jahren zu Bauland werde, neben dem ursprünglich vereinbarten Kaufpreis auch nach Jahren noch ein weiterer Kaufpreis zu zahlen sei. So sei es auch im Streitfall gewesen. Um die Abzugsfähigkeit der "Spende" zu erreichen, sei diese Vereinbarung allerdings nicht in den Kaufvertrag aufgenommen worden. Im Übrigen komme es auf einen zeitlichen Zusammenhang gar nicht an, dieser werde weder von dem Gesetz noch von der Rechtsprechung verlangt. Es sei unzutreffend anzunehmen, ein Leistungsaustausch könne allein aufgrund eines gewissen Zeitablaufs zum Spendenabzug führen.

Aus der Rückerwerbsklausel in § 6 Abs. 2 des Kaufvertrags vom 22.12.2000 sei auch deshalb ein zeitlicher Zusammenhang abzuleiten, weil der Vertrag hierdurch im Sinne einer anfänglichen Unvollkommenheit "in der Schwebe" gehalten worden sei. Er sei erst in dem Zeitpunkt endgültig wirksam geworden, als aufgrund der am 16.12.2002 erteilten Baugenehmigung sichergestellt gewesen sei, dass das Grundstück habe bebaut werden können. Das Rücktrittsrecht komme insofern einer aufschiebenden Bedingung gleich. Diese Auffassung werde auch durch die zu § 652 Abs. 1 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches - BGB - ergangene zivilgerichtliche Rechtsprechung bestätigt. Diese Vorschrift, die dem Wortlaut nach eine aufschiebende Bedingung voraussetze, werde auch im Fall eines in einem Kaufvertrag eingeräumten Rücktrittsrechts angewandt. 93

Außerdem bestehe ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang, da der "Spende" ein steuerschädlicher Leistungsaustausch zugrunde liege. Unerheblich sei, dass das Grundstück nach den Berechnungen des Amtlichen Bausachverständigen einen Wert von x,- EUR gehabt, der Kläger aber ca. x,- EUR gezahlt habe. Es hätten verschiedene werterhöhende Faktoren vorgelegen. Im Übrigen ergebe sich selbst aus dem von den Klägern ermittelten Wert (x,- EUR) eine Teilentgeltlichkeit. Weiterhin sei unerheblich, dass die N - Organisation nicht zu 100 v.H. an der J. - gGmbH beteiligt sei, da eine Zuwendung auch dann entgeltlich sein könne, wenn der Vorteil von einem Dritten gewährt worden sei. 94

Die Eigennützigkeit der "Spende" ergebe sich daraus, dass der Kläger gegenüber Herrn T. und somit seinem Bekannten- und Freundeskreis "im Wort" gestanden habe. Insofern bestehe kein Unterschied zu den in der Rechtsprechung entschiedenen Fällen, in denen ein Golfclubmitglied eine Aufnahmespende nicht steuerlich abziehen kann, weil ein faktischer Zwang bestanden habe (Urteil des FG Münster vom 26.04.2001 14 K 3980/97, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2001, 1273). Zudem habe der Kläger die "Spende" nach seinen Vorstellungen gegenüber der N - Organisation in Aussicht gestellt, um diese in seinem Sinne zu beeinflussen. 95

Aus dem Einheitswertbescheid vom 26.11.2008 könnten keine Rückschlüsse gezogen werden, da der Einheitswert für die ertragsteuerliche Beurteilung nicht bindend sei und Festsetzungen der Bewertungsstelle keine Auswirkungen auf die damalige Preisfindung gehabt hätten. 96

Schließlich könnte sich der Kläger auch nicht auf den Gutgläubensschutz gem. § 10b Abs. 4 EStG berufen, da ihm aufgrund seiner Kenntnis des gesamten Sachverhalts auch die Unrichtigkeit der Spendenbescheinigung vom 31.12.2003 bekannt gewesen sei. 97

Auch in Bezug auf das Streitjahr 2004 müsse der Spendenabzug versagt werden, da die Zuwendung weder unentgeltlich noch freiwillig geleistet worden sei. Es habe ein faktischer Zwang zur Zahlung bestanden.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge sowie Strafakten verwiesen. 99

**Entscheidungsgründe** 100

Die Klagen sind nicht begründet. 101

Die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2003 und 2004 vom 18.02.2009 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 102

Der Beklagte hat zu Recht sowohl die Zuwendung in Höhe von x,- EUR im Streitjahr 2003 als auch die Zuwendung in Höhe von x,- EUR im Streitjahr 2004 nicht als Sonderausgaben gem. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG berücksichtigt. 103

Nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG in seiner in den Streitjahren gültigen Fassung sind Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke u.a. bis zur Höhe von insgesamt 5 vom Hundert des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abzugsfähig. Für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke erhöht sich gem. § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. der Vomhundertsatz von 5 um weitere 5 vom Hundert. 104

Der BFH hat den Tatbestand des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG in ständiger Rechtsprechung um zwei ungeschriebene Tatbestandsmerkmale ergänzt. Hiernach muss die Ausgabe, um gem. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbar zu sein, sowohl unentgeltlich als auch freiwillig geleistet worden sein (etwa BFH-Urteile vom 19.12.1990 X R 40/86, BFHE 163, 197, BStBl. II 1991, 234 und vom 25.11.1987 I R 126/85, BFHE 151, 544). 105

Die beiden Zuwendungen des Klägers waren jedoch nicht unentgeltlich. 106

Der BFH hat die von ihm gestellten Anforderungen, nach denen eine Ausgabe als unentgeltlich zu beurteilen ist, im Laufe der Zeit verändert und erhöht. Ursprünglich hat er bereits dann eine Unentgeltlichkeit angenommen, wenn die Ausgabe bei wirtschaftlicher Betrachtung kein Entgelt für eine Leistung ist und somit die Zuwendung des Gebers und die Leistung des Empfängers nicht im Verhältnis des Leistungsaustausches stehen (BFH-Urteil vom 01.04.1960 VI 134/58, BFHE 70, 621, BStBl. III 1960, 231) bzw. wenn kein unmittelbarer, wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht (BFH in BFHE 151, 544). 107

In neueren Entscheidungen hält der BFH hingegen einen Spendenabzug nicht nur dann für ausgeschlossen, wenn die Ausgaben zur Erlangung einer Gegenleistung des Empfängers erbracht werden, sondern schon dann, wenn die Zuwendungen an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von diesem oder einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängen, ohne dass der Vorteil unmittelbar wirtschaftlicher Natur sein muss (BFH-Urteile vom 02.08.2006 XI R 6/03, BFHE 214, 378, BStBl. II 2007, 8, vom 22.03.1995 X B 285/94, BFH/NV 1995, 963 und BFH in BFHE 163, 197, BStBl. II 1991, 234). 108

Diese Rechtsprechung begründet der BFH damit, die steuerliche Entlastung einer Zuwendung sei nur dann gerechtfertigt, wenn sie weder privat- noch gruppennützig, sondern ausschließlich fremdnützig, d.h. zur Förderung des Gemeinwohls verwendet werde (BFH in BFHE 214, 378, BStBl. II 2007, 8). Eine Spende müsse um der Sache willen ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils gegeben werden; die Spendenmotivation müsse im Vordergrund stehen; dies ergebe sich aus der gesetzlichen Formulierung "zur Förderung" (BFH in BFH/NV 1995, 963 und in BFHE 163, 197, BStBl. II 1991, 234). Eine Fremdnützigkeit im vorstehenden Sinne liege jedenfalls dann nicht vor, wenn die Zuwendung in unmittelbarem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem gewährten Vorteil stehe (BFH in BFHE 214, 378, BStBl. II 2007, 8). Darüber hinaus fehle eine Spendenmotivation, wenn die Zuwendung (zumindest teilweise) im eigenen Interesse des Zahlenden erfolge. Letzteres hat der BFH in seiner Entscheidung in BFHE 214, 378, BStBl. II 2007, 8 im Zusammenhang mit der Aufnahme in einen Golfclub angenommen, weil vergleichbare Zahlungen von allen Neueintretenden anlässlich ihrer Clubaufnahme regelmäßig erwartet und eingefordert würden.

Auch eine Aufteilung der Zuwendung in ein angemessenes Entgelt und eine den Nutzen übersteigende "unentgeltliche" Leistung scheidet nach der neueren Rechtsprechung des BFH bei einer einheitlichen Gegenleistung aus (BFH in BFHE 214, 378, BStBl. II 2007, 8). Dieser Auffassung hat sich auch die Verwaltung angeschlossen (Hilfen zu den Einkommensteuerrichtlinien - EStH - 10b.1, Stichwort "Gegenleistung"). 110

Die neuere Rechtsprechung des BFH ist allerdings auf Kritik gestoßen (Beschluss des FG Düsseldorf vom 02.06.2009 16 V 896/09 A (E, AO), EFG 2009, 1931). Gegen sie wird eingewandt, die Ausweitung des ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals der Unentgeltlichkeit laufe im Ergebnis darauf hinaus, dass der Spendenmotivation eine maßgebliche Bedeutung zukomme, da der BFH das Merkmal der Unentgeltlichkeit im Sinne einer Fremdnützigkeit verstehe. Demgegenüber sei es in der früheren Rechtsprechung auf die Motivation des Spenders gerade nicht ankommen. Subjektive Merkmale hätten nur insoweit eine Rolle gespielt, als es um die Abgrenzung zwischen einer Spende und Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten ging. Diese Bedenken hinsichtlich der neueren Rechtsprechung ergäben sich auch gerade vor dem Hintergrund, dass im Schrifttum vertreten werde, es sei grundsätzlich unerheblich, welche Motivation den Steuerpflichtigen zur Zuwendung einer Spende bestimme (so Brandt in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zu EStG und KStG, § 10b EStG Anm. 10 und 32). 111

Unter Beachtung dieser Grundsätze ist im Streitfall eine Berücksichtigung der an den Verein T. e.V. geleisteten Zuwendung in Höhe von x,- EUR als Spende im Streitjahr 2004 bereits deshalb ausgeschlossen, weil zwischen der Zuwendung und den Leistungen des Vereins sogar ein synallagmatisches Leistungsaustauschverhältnis bestand. Dies ist der "Rechnung" vom 11.06.2004 zu entnehmen, mit der der Verein eine weitere Zahlung in Höhe von x,- EUR abrechnete. Aus der Abrechnung ergibt sich ein Zusammenhang mit der "Abnahme und Schlüsselübergabe" des Gebäudes in der Weise, dass der Kläger die "Restsumme" gerade für die Abnahme und Schlüsselübergabe, also für einen direkten Leistungsaustausch zu zahlen hatte. 112

Auch die im Streitjahr 2003 an die J. - gGmbH geleistete Zuwendung in Höhe von x,- EUR kann nicht als Spende gem. § 10b Abs. 1 EStG abgezogen werden. 113

Zwar stand die Zuwendung nicht im Verhältnis eines synallagmatischen Leistungsaustausches. Denn als der Kläger am 19.12.2003 die fragliche Zuwendung leistete, hatte er sämtliche gegenseitigen Pflichten aus dem Kaufvertrag vom 22.12.2000 bereits 114

erfüllt. Die N - Organisation konnte aufgrund des notariellen Vertrags auch keine weiteren Leistungen fordern.

Jedoch ist der Abzug dieser Zuwendung als Spende nach der oben beschriebenen neueren Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, ausgeschlossen, weil sie nicht unentgeltlich im Sinne von fremdnützig geleistet wurde. 115

Der Senat schließt sich der neueren Rechtsprechung des BFH an, weil nicht nur bei Zuwendungen, die im synallagmatischen Leistungsaustauschverhältnis stehen, die von § 10b Abs. 1 EStG vorausgesetzte "Förderung" gemeinnütziger Zwecke fehlt, sondern auch dann, wenn die Zuwendung im unmittelbaren und ursächlichen Zusammenhang mit einem gewährten Vorteil steht. In beiden Fällen fehlt es an einer Fremdnützigkeit. Dass zur Feststellung der Fremdnützigkeit auch die Motivation des Zuwendenden eine Rolle spielt - wie es das FG Düsseldorf zutreffend erkennt - ist unvermeidbar, da die gesetzliche Formulierung "zur Förderung" einen finalen Zusammenhang begründet. 116

Im Streitfall hing die Zuwendung des Klägers an die J. - gGmbH unmittelbar und ursächlich mit einem von einem Dritten - der N - Organisation - gewährten Vorteil, nämlich dem Grundstücksverkauf, zusammen. 117

Der Verkauf und die Übereignung des Grundstücks durch die N - Organisation stellen einen Vorteil zugunsten des Klägers dar. Dieser Vorteil war nicht nur wirtschaftlicher Natur, da der Kläger das Eigentum an dem Grundstück erhielt. Vielmehr erlangte der Kläger auch einen ideellen Vorteil, weil er überhaupt bei der Vergabe des Grundstücks zum Zuge kam. Dies war nicht selbstverständlich, denn zum damaligen Zeitpunkt waren die Baugebiete in P. knapp. Das Grundstück hätte auch - woran in der Öffentlichkeit ein reges Interesse bestand - als Baugebiet ausgewiesen und einer größeren Zahl von Interessenten angeboten werden können. 118

Mit diesem Vorteil stand die Zuwendung des Klägers auch in unmittelbarem und ursächlichem Zusammenhang. Dieser Zusammenhang ergibt sich bereits aus dem Vortrag des Klägers, der selbst einen "gewissen Zusammenhang" eingeräumt hat. Der Senat ist der Auffassung, dass dieser Zusammenhang bereits genügt, um anzunehmen, dass der Kläger die Zuwendung nicht unentgeltlich im Sinne von fremdnützig geleistet hat. Denn der Kläger hat die Möglichkeit einer Spende im Zuge der Kaufvertragsverhandlungen und bei Abschluss des Vertrags genannt und versprochen, er werde später eine Spende leisten. Aus diesen Gesprächen im Rahmen der Verhandlungen ergibt sich bereits ein für den Spendenabzug schädlicher Zusammenhang. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass sich die Vertreter der N - Organisation gerade wegen dieses Versprechens dazu entschlossen haben, das Grundstück an den Kläger zu veräußern. 119

Vor diesem Hintergrund stand nach Überzeugung des Senats bei der Zuwendung des Klägers an die J. - gGmbH nicht lediglich die Spendenmotivation - im Sinne der zitierten Rechtsprechung des BFH - im Vordergrund, sondern der von der N - Organisation bereits eingeräumte Vorteil. Seine Überzeugung stützt der Senat auf die Umstände, die im Dezember 2003 zu der fraglichen Zuwendung führten. Die Zuwendung ist nämlich erst erfolgt, nachdem Herr T. den Kläger auf sein zuvor gegebenes Versprechen angesprochen und die J. - gGmbH in P. als Empfänger ins Gespräch gebracht hatte. Der Kläger hat also nicht selbst - aus eigener Spendenmotivation - dazu Informationen eingeholt, welches konkrete Projekt - ggf. im Tätigkeitsbereich der N - Organisation -, für das zum damaligen Zeitpunkt auch in der Öffentlichkeit um Spenden geworben wurde, er unterstützen könnte. Er ist lediglich der Bitte des Herrn T. gefolgt und auf sein früheres, im Zuge der 120

Kaufvertragsverhandlungen gegebenes Versprechen zurückgekommen. Eine konkrete Motivation, gerade das fragliche Projekt der J. - gGmbH ohne Berücksichtigung der früheren Ereignisse zu unterstützen, ist hingegen nicht erkennbar.

Entgegen der Auffassung der Kläger kann der Senat als Spendenmotivation auch nicht das private Ereignis im Zusammenhang mit der J. - gGmbH am 08.02.2003 erkennen. Denn nach einem anderen privaten Ereignis wenige Jahre zuvor hat der Kläger lediglich x,- EUR an die J. - gGmbH gespendet. Zwar lässt der Senat offen, ob - wie der Beklagte meint - das erste Ereignis gemeinhin emotional bewegender war. Jedenfalls ergeben sich keine lediglich aus diesen beiden Ereignissen erklärbaren Gründe, warum der Kläger bei dem zweiten der beiden Ereignisse einen um das mehrfache höheren Betrag leistete. Ebenso wenig kann der Senat aufgrund des Vortrags des Klägers, die Zuwendung habe in das in dieser Zeit ins Leben gerufene betriebliche Spendenverhalten gepasst, eine eigenständige Spendenmotivation des Klägers erkennen. Zwar sind möglicherweise bei den von ihm geleisteten Spenden nicht nur seine privaten Spenden, sondern auch die seinem Gesellschafterdarlehenskonto belasteten und von der Gesellschaft geleisteten Spenden einzubeziehen. Jedoch ist nicht erkennbar, dass der Kläger auch unter Einbeziehung der seinem Gesellschafterdarlehenskonto belasteten Spenden in den Jahren vor und nach dem Streitjahr 2003 annähernd einen Betrag in Höhe der hier streitigen Zuwendung gespendet hätte.

Die Zuwendung erfolgte zudem im eigenen Interesse des Klägers. Dieses Interesse bestand darin, dass der Kläger im Zuge der Kaufvertragsverhandlungen eine "Spende" in Aussicht gestellt und versprochen hatte und durch seine spätere Leistung das Versprechen tatsächlich einlösen wollte. Das eigene Interesse des Klägers ergibt sich - wie es auch der BFH in seinem Urteil in BFHE 214, 378, BStBl. II 2007, 8 angenommen hat - weiterhin daraus, dass der Vorstand der N - Organisation die "Spende" aufgrund des gegebenen Versprechens von dem Kläger erwartet hat und Herr T. ihn wegen dieser Erwartungshaltung auf die Spende angesprochen hat. Dass der Vorstand der N - Organisation hierbei weder rechtlich noch faktisch die Möglichkeit hatte, die Zuwendung einzufordern, lässt nach Auffassung des Senats den beschriebenen Zusammenhang hingegen nicht entfallen.

Gegen einen unmittelbaren und ursächlichen Zusammenhang spricht - entgegen der Auffassung der Kläger - auch nicht der Umstand, dass die N - Organisation über einen Zeitraum von drei Jahren auf die Einlösung des Versprechens ohne jegliche Sicherheiten verzichten musste. Dieses Vorgehen brachte nämlich Vorteile für beide Vertragsparteien. Der Kläger konnte auf diese Weise Grunderwerbsteuer und Einkommensteuer "sparen" und sich - möglicherweise gerade aufgrund der "ersparten" Steuern - auch bei der Bemessung der Höhe seiner Zuwendung besonders großzügig zeigen. Die N - Organisation ihrerseits wurde hierdurch von bestimmten Vorgaben entbunden. Im Übrigen hat die N - Organisation aus ihrer Sicht auch nicht gegen organisationinterne Weisungen verstoßen, weil sie das Grundstück zu einem zu niedrigen Preis aus der Hand gegeben hätte. Denn da die Y - Behörde dem Verkauf zum Preis von 80,- DM/m<sup>2</sup> zugestimmt hatte, war die Rechtmäßigkeit des Verkaufs zu diesem Preis durch die Y - Behörde abgesichert.

Der beschriebene unmittelbare und ursächliche Zusammenhang wird auch weder dadurch in Frage gestellt, dass die N - Organisation nicht zu 100 % an der J. - gGmbH beteiligt ist und die Zuwendung des Klägers in der Buchführung der J. - gGmbH nicht einem speziell für die N - Organisation eingerichteten Kapitalkonto gutgeschrieben wurde, noch dadurch, dass selbst nach der Gutachterlichen Stellungnahme vom 27.02.2007 des Amtlichen Bausachverständigen das Grundstück zum Bewertungsstichtag lediglich einen geschätzten

Wert von x,- EUR hatte. Denn nach der zitierten Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat ebenfalls anschließt, scheidet eine Aufteilung der Zuwendung in ein angemessenes Entgelt und eine den Nutzen übersteigende "unentgeltliche" Leistung aus. Daher bewirkt eine im Streitfall eventuell gegebene teilweise Unentgeltlichkeit nicht eine Abzugsfähigkeit der Zuwendung in voller Höhe. Vor diesem Hintergrund kommt es auch nicht auf den tatsächlichen Wert des Grundstücks an, so dass auch etwa der vom Beklagten angesetzte Bodenwert im Einheitswertbescheid vom 26.11.2008 unbeachtlich ist.

Eine Aufteilung der Zuwendung in ein Entgelt und eine "unentgeltliche" Leistung kommt nach 125  
Auffassung des Senats auch nicht unter Berücksichtigung eines in der Verwaltung anerkannten Einzelfalles in Betracht, wonach es der UNICEF Deutschland gestattet ist, für 75 % des Warenwerts verkaufter Grußkarten und Kalender dem Erwerber eine steuerlich zu berücksichtigende Zuwendungsbestätigung auszustellen (Erlass der Oberfinanzdirektion Magdeburg vom 18.03.2004, Az. S 2223-115-St 217 V). Abgesehen davon, dass es sich bei dieser Maßnahme der Verwaltung lediglich um eine Billigkeitsregelung handelt, ist diese auf den Streitfall aber auch schon deshalb nicht anzuwenden, weil keiner der Beteiligten vorgetragen hat, die Vertragsparteien hätten sich darauf verständigt, dass ein Teilbetrag eines der Höhe nach feststehenden Grundstückswerts als Spende auszuweisen und zu behandeln sei.

Vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen lässt der Senat offen, ob sich ein 126  
unmittelbarer und ursächlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskauf und der späteren Zuwendung auch aus dem Schreiben des Vorstands der N - Organisation vom 17.11.2000 ergeben könnte, in dem von einer "Preisbasis" gesprochen wird, oder aus den fehlenden Vermerken über die auf der Ebene der N - Organisation geführten "Vieraugengespräche" oder aus dem "gelben Klebezettel".

Ein unmittelbarer und ursächlicher Zusammenhang zwischen der Zuwendung des Klägers 127  
vom 19.12.2003 und dem Grundstückskauf entfällt darüber hinaus auch nicht aufgrund eines zu großen Zeitablaufs zwischen diesen beiden Ereignissen.

Zwar lagen zwischen dem Verkauf und der Übereignung des Grundstücks, die am 128  
11.06.2001 durch Eintragung des Klägers in das Grundbuch beendet war, und der Zuwendung vom 19.12.2003 ca. zweieinhalb Jahre. Der Senat ist aber der Auffassung, dass durch diesen Zeitablauf die Unmittelbarkeit des beschriebenen Zusammenhangs nicht entfällt.

Denn bei der Würdigung aller Umstände kommt der Regelung in § 6 Abs. 2 des Kaufvertrags 129  
vom 22.12.2000 eine erhebliche Bedeutung zu. Aus dem Rückerwerbsrecht der N - Organisation für den Fall einer Unzulässigkeit der Bebauung des Grundstücks mit einem Wohnhaus folgt, dass bis zur Erteilung der Baugenehmigung am 16.12.2002 nicht klar war, ob der Kaufvertrag rückabgewickelt werden müsste oder nicht. Hierdurch war er zwar nicht - wie der Beklagte meint - "in der Schwebe". Jedoch war erst nach Erteilung der Baugenehmigung für die Vertragsparteien ersichtlich, dass der Vertrag bestehen bleiben konnte. Vor diesem Hintergrund spricht der zeitliche Ablauf nicht gegen einen unmittelbaren und ursächlichen Zusammenhang. Allerdings lässt der Senat offen, ob ein bestehender Zusammenhang zwischen einem Grundstücksgeschäft und einer späteren Zuwendung überhaupt durch Zeitablauf entfallen könnte und - sofern dies zu bejahen sein sollte - ab welcher Zeitdauer der Zusammenhang entfallen würde.

Ob die im Streitjahr 2003 an die J. - gGmbH und im Streitjahr 2004 an den Verein T. e.V. 130  
geleisteten Zuwendungen darüber hinaus freiwillig waren, kann der Senat dahinstehen

lassen, da die Zuwendungen wie beschrieben bereits nicht unentgeltlich waren und der Spendenabzug entsprechend der zitierten Rechtsprechung des BFH allein hierdurch ausgeschlossen ist.

Der Nichtabzugsfähigkeit der Zuwendungen als Spende gem. § 10b Abs. 1 EStG steht auch nicht das BFH-Urteil vom 13.08.1997 I R 19/96 (BFHE 183, 371, BStBl. II 1997, 794) entgegen. In diesem Urteil hatte der BFH entschieden, einem Golfclub sei die Gemeinnützigkeit nicht zu versagen, wenn festgestellt würde, dass bei Eintritt in den Golfclub zwar Spenden erwartet würden, jedoch keinem Bewerber die Mitgliedschaft vorenthalten oder wieder entzogen würde, wenn er nicht die vom Golfclub kalkulierte Spende, sondern eine geringere oder gar keine Spende leiste. In diesem Fall liege kein faktischer Zahlungszwang vor. 131

Jedoch sind, wie der BFH in seinem Urteil vom 02.08.2006 (in BFHE 214, 378, BStBl. II 2007, 8) festgestellt hat, die Regelungen für den Spendenabzug gem. § 10b EStG und für die Steuervergünstigung wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke (§§ 51 ff AO), welche das BFH-Urteil in BFHE 183, 371, BStBl. II 1997, 794 betraf, nicht synchron anzuwenden. Darüber hinaus könnten aus dem letztgenannten Urteil lediglich Schlussfolgerungen für die Freiwilligkeit der Zuwendung gezogen werden. Auf die Freiwilligkeit kommt es jedoch wie beschrieben gerade nicht an, da allein der unmittelbare und ursächliche Zusammenhang der Zuwendung zu einem gewährten Vorteil den Spendenabzug ausschließt. 132

Die von dem Kläger in den Streitjahren 2003 und 2004 geleisteten Zuwendungen sind auch nicht gem. § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG als Spende abziehbar. 133

Gemäß § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG darf der Steuerpflichtige auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden grundsätzlich vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. Unrichtig ist eine Spendenbestätigung, deren Inhalt hinsichtlich derjenigen Angaben, die für den Abzug wesentlich sind, nicht der objektiven Sach- und Rechtslage entspricht. Dies ist der Fall, wenn die Bestätigung bestimmte Beträge, die wegen des entgeltlichen Charakters der Zuwendung keine Spenden sind, als solche ausweist (BFH-Urteil vom 12.08.1999 XI R 65/98, BFHE 190, 144, BStBl. II 2000, 65). 134

Eine Spendenbescheinigung kann einen Vertrauensschutz dann nicht begründen, wenn es für den Leistenden und den Empfänger der Zahlung angesichts der Begleitumstände klar erkennbar ist, dass die Zahlung in einem - wenn auch nicht synallagmatischen - Gegenleistungsverhältnis steht. Ob ein Steuerpflichtiger die Unrichtigkeit der Bestätigung gekannt oder grob fahrlässig nicht gekannt hat, entscheidet sich nach individuellen Maßstäben. Es genügt nicht, dass er die tatsächlichen Umstände kennt, die zur Rechtswidrigkeit geführt haben, er muss das - wenn auch laienhafte - Bewusstsein von der Rechtswidrigkeit der Bestätigung selbst gehabt haben. Grob fahrlässig handelt, wer die nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten gebotene und zuzumutende Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt. Maßgeblicher Zeitpunkt ist in diesem Zusammenhang die Einreichung der Steuererklärung (BFH in BFHE 214, 378, BStBl. II 2007, 8 und in BFHE 190, 144, BStBl. II 2000, 65). 135

Im Streitfall kann die von dem Verein T. e.V. ausgestellte Spendenbescheinigung unter Berücksichtigung dieser Maßstäbe keinen Vertrauensschutz zugunsten der Kläger begründen, da es für die Kläger angesichts der am 11.06.2004 von dem Verein ausgestellten Abrechnung klar erkennbar war, dass die Zahlung in einem synallagmatischen 136

Gegenleistungsverhältnis zu der "Abnahme und Schlüsselübergabe" des Vereinsheims stand.

Auch die von der J. - gGmbH am 31.12.2003 ausgestellte Spendenbescheinigung, die wegen des entgeltlichen Charakters der Zuwendung in Höhe von x,- EUR ebenfalls unrichtig war, vermag für die Kläger keinen Vertrauensschutz zu begründen. Sofern den Klägern die Unrichtigkeit der Spendenbescheinigung nicht bekannt gewesen sein sollte, so ist ihnen dies jedenfalls infolge grober Fahrlässigkeit unbekannt geblieben. 137

Zwar kann bei dem Kläger als Kaufmann nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht vorausgesetzt werden, dass er die genauen Bedingungen, unter denen die Rechtsprechung einen steuerschädlichen Zusammenhang zwischen einem Vorteil und einer Zuwendung sieht, kennt. Jedoch hätte der Kläger - unter Berücksichtigung aller tatsächlichen Umstände, die ihm auch bekannt waren - erwägen müssen, ob zwischen seiner Zuwendung an die J. - gGmbH und dem Grundstückskauf ein Zusammenhang bestand. Möglicherweise hat der Kläger das Bestehen eines solchen Zusammenhangs auch tatsächlich erwogen, da er das Schreiben des Herrn S. vom 10.12.2003 in seiner Bauakte ablegte. Jedenfalls hätten ihm unter Berücksichtigung dieses möglichen Zusammenhangs Zweifel an der steuerlichen Abzugsfähigkeit seiner Zuwendung kommen müssen. Zumindest im Fall solcher sich aufdrängender Zweifelsfragen ist ein Steuerpflichtiger aber nach der Rechtsprechung des BFH gehalten, sich bei qualifizierten Auskunftspersonen zu erkundigen und steuerlichen Rat einzuholen, auch wenn nach der Rechtsprechung keine allgemeine Rechtspflicht besteht, vor dem Ausfüllen der Steuererklärungen fachkundigen Rat einzuholen (BFH-Urteile vom 19.02.2009 II R 49/07, BFHE 225, 1, BStBl. II 2009, 932, und vom 23.01.2001 XI R 42/00, BFHE 194, 9, BStBl. II 2001, 379). Eine fachkundige Auskunftsperson hätte ihn in diesem Fall über die oben zitierte Rechtsprechung des BFH informiert. Unter Berücksichtigung dieser Information hätte er das Bewusstsein von der Rechtswidrigkeit der Spendenbestätigung haben müssen. 138

Der Kläger kann sich hierbei auch nicht darauf berufen, dass die genauen Voraussetzungen des Spendenabzugs auch in der Rechtsprechung umstritten sind. Denn gegen die neuere Rechtsprechung des BFH, wonach ein Spendenabzug schon dann unzulässig ist, wenn die Zuwendungen an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von diesem oder einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängen, ohne dass der Vorteil unmittelbar wirtschaftlicher Natur sein muss, sind - wie beschrieben - Bedenken geäußert worden (FG Düsseldorf in EFG 2009, 1931), da es nicht auf die Motivation des Spenders ankommen dürfe. Unter Berücksichtigung dieser Auffassung des FG Düsseldorf wäre den Klägern - entgegen der vom BFH und vom Senat vertretenen Auffassung - der Spendenabzug zumindest im Streitjahr 2003 möglicherweise zuzugestehen, da die Zuwendung des Klägers jedenfalls nicht eine synallagmatisch verknüpfte Gegenleistung zu der Übereignung des Grundstücks darstellte. Jedoch hätte der Kläger, der sich fachkundig hätte informieren müssen, unter Anwendung der gebotenen Vorsicht allein die Rechtsprechung des BFH zugrunde legen dürfen. Dadurch hätte er ein Bewusstsein von der Rechtswidrigkeit der Spendenbestätigung erhalten. 139

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 140

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 141

---

